

**Zadeva C-453/23****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

19. julij 2023

**Predložitevno sodišče:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum predložitvene odločbe:**

19. april 2023

**Pritožnica:**

E. sp. z o.o.

**Druga stranka v postopku:**

Prezydent Miasta Mielca

**Predmet postopka v glavni stvari**

Kasacijska pritožba pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), ki jo je družba E. sp. z o.o. vložila zoper sodbo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (upravno sodišče vojvodstva v Rzeszówu) z dne 19. oktobra 2021, izdano na podlagi tožbe družbe E. sp. z o.o. zoper individualno razlago določb davčne zakonodaje o davku na nepremičnine, ki jo je 14. junija 2021 izdal Prezydent Miasta Mielca (župan mesta Mielec).

**Predmet in pravna podlaga vprašanj za predhodno odločanje**

Razlaga člena 107(1) in člena 108(3) Pogodbe o delovanju Evropske unije (v nadaljevanju: PDEU) v povezavi s členom 2 Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 PDEU. Vprašanja sta predloženi na podlagi člena 267 PDEU.

## Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali se glede na člen 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (prečiščena različica: UL 2016, C 202, str. 47) s tem, da država članica vsem gospodarskim subjektom prizna davčno ugodnost, kot je ta iz člena 7(1), točka 1(a), ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (zakon o lokalnih davkih in dajatvah z dne 12. januarja 1991, Dz.U. 2019, pozicija 1170, s spremembami), v skladu s katero so plačila davka na nepremičnine oproščeni zemljišča, stavbe in objekti, ki so del železniške infrastrukture v smislu določb o železniškem prometu, ki je dana na voljo železniškim prevoznikom, izkrivlja ali bi se lahko izkrivljala konkurenca?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je gospodarski subjekt, ki je uporabil davčno oprostitev na podlagi navedene nacionalne določbe, ki je bila sprejeta brez upoštevanja zahtevanega postopka, določenega v členu 108(3) Pogodbe o delovanju Evropske unije (prečiščena različica: UL 2016, C 202, str. 47) v povezavi s členom 2 Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (kodificirano besedilo) (Besedilo velja za EGP, UL 2015, L 248, str. 9), dolžan plačati neplačani davek skupaj z obrestmi?

## Navedene določbe prava Unije

Pogodba o delovanju Evropske unije: člen 107(1), člen 108(3) in člen 267;

Uredba Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije: člen 2

## Navedene nacionalne določbe

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (zakon o lokalnih davkih in dajatvah z dne 12. januarja 1991) (Dz.U. 2019, pozicija 1170, s spremembami, v nadaljevanju: u.p.o.l.): člen 2(1) in (2), člen 4(1), člen 7(1), točka 1(a);

V skladu s členom 7(1), točka 1(a), u.p.o.l., navedenim v prvem vprašanju za predhodno odločanje, so zemljišča, stavbe in objekti, ki so del železniške infrastrukture v smislu predpisov o železniškem prometu, ki je dana na voljo železniškim prevoznikom, oproščeni plačila davka na nepremičnine.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (zakon o postopkih v zadevah v zvezi z državno pomočjo z dne 30. aprila 2004) (Dz.U. 2023, pozicija 702): člen 6(2)

**Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Družba vlagateljica kasacijske pritožbe, ki je zavezanka za plačilo davka na nepremičnine za svojo infrastrukturo in zemljišča pod njo, je pri županu mesta Mielec (v nadaljevanju: razlagalni organ) vložila zahtevo za pisno individualno razlago določb davčne zakonodaje. V svoji zahtevi je navedla, da ima kot subjekt, ki opravlja gospodarsko dejavnost, na svojih zemljiščih železniški stranski tir in da ji pripada del infrastrukture železniškega stranskega tira. Po njenem mnenju bo od trenutka, ko bo stranski tir dan na voljo drugemu prevozniku, ki bo za njen račun opravljal prevoze, lahko upravičena do oprostitve davka na nepremičnine za celotno katastrsko parcelo, na kateri se nahajajo elementi železniške infrastrukture, in za parcele, pridobljene v prihodnosti, na katerih bo prav tako stal stranski tir (železniška infrastruktura).
- 2 Ta družba je za potrditev svojega stališča razlagalnemu organu postavila ti vprašanji: (1) ali lahko za zemljišča in infrastrukturo uveljavlja oprostitev plačila davka na nepremičnine na podlagi člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. od takrat, ko bo izdano soglasje za uporabo stranskega tira in ko bo licenciranemu prevozniku v železniškem prometu izdano ustrezno dovoljenje, kar se bo predvidoma zgodilo leta 2021?; (2) ali bo po pridobitvi novih zemljišč lahko uveljavljala oprostitev plačila davka na nepremičnine v skladu s členom 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. za celotno površino novih zemljišč?
- 3 Razlagalni organ je menil, da je stališče te družbe napačno. Po njegovem mnenju kljub formalni izpolnjenosti pogojev za oprostitev te pravice ni mogoče uveljavljati, ker pomeni kršitev določb Unije o državnih pomočeh. Zakon o spremembah, s katerim so bile gospodarskim subjektom dodeljene državne pomoči v obliki oprostitve plačila davka na nepremičnine, namreč ni bil predmet postopka predhodnega nadzora s strani Evropske komisije.
- 4 Pritožnica je nato zoper to individualno razlago vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (upravno sodišče vojvodstva v Rzeszówu), sodišču prve stopnje.
- 5 Sodišče prve stopnje je njeno tožbo zavrnilo. Navedeno sodišče je ugotovilo, da davčna oprostitev, ki družbo razbremenuje plačila davka v proračun javnega subjekta (lokalnega organa), izpolnjuje pogoje, da se jo šteje za državno pomoč, zato je opozorilo, da je treba ugotoviti, ali je nacionalni zakonodajalec izpolnil zahteve iz členov 107 in 108 PDEU.
- 6 Nato je sodišče prve stopnje ugotovilo, da ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (zakon o spremembi zakona o železniškem prometu in nekaterih drugih zakonov z dne 16. novembra 2016) ni bil priglašen Evropski komisiji v postopek predhodnega posvetovanja. To ima za državo članico določene posledice na podlagi PDEU in Uredbe 2015/1589.

- 7 Sodišče prve stopnje je poleg tega menilo, da ima stališče razlagalnega organa o nemožnosti te družbe za uveljavljanje pravice iz člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. zakonsko pravno podlago. Razlagalni organ se je tako pri presoji predstavljenega prihodnjega dogodka lahko neposredno oprl na predpise Unije, in sicer tako na člena 107 in 108 PDEU kot tudi na člen 3 Uredbe 2015/1589, saj se ugotovljena zadeva nanaša na selektivno novo državno pomoč, ki jo je država članica dodelila gospodarskemu subjektu, kar pomeni, da gre za zadevo, ki je prenesena v pristojnost Unije v okviru vprašanj, povezanih z zaščito notranjega trga in konkurenčnosti podjetij.
- 8 Pritožnica, ki se ni strinjala z obrazložitvijo sodišča prve stopnje, je pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

### **Bistvene trditve strank v postopku pred nacionalnim sodiščem**

- 9 Pritožnica – drugače kot razlagalni organ – meni, da oprostitev iz člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. ne izpolnjuje meril za državno pomoč in da njene uvedbe ni bilo treba priglasiti Evropski komisiji.

### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga**

- 10 Predložitveno sodišče v zvezi s prvim vprašanjem poudarja, da so določbe u.p.o.l., ki so veljale do konca leta 2016 in s katerimi je bila uporaba oprostitve omejena na ozko skupino subjektov (upravljalce železniških prog in lastnike več pretovornih terminalov), zaradi očitne selektivnosti pri uporabi te oprostitve pomenile tveganje, da se bo ta oprostitev štela za nezakonito državno pomoč. Zdi se, da oprostitev iz člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. v različici, ki velja od 1. januarja 2017, ne pomeni državne pomoči.
- 11 Od 1. januarja 2017 se je namreč področje uporabe davčne oprostitve iz člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. razširilo. Zlasti so bili plačila davka na nepremičnine oproščeni v prejšnji različici določb spregledani stranski tiri, ki pomenijo tako imenovano zasebno infrastrukturo in se nahajajo v rudnikih, proizvodnih obratih ali elektrarnah, ki so gonilna sila celotnega železniškega tovornega prometa. Poleg tega je bila oprostitev razširjena na stavbe, ki so del železniške infrastrukture, razširjeno pa je bilo tudi področje uporabe oprostitve za zemljišča (tako da so z njo zajete katastrske parcele, ki so del železniške infrastrukture, in ne le deli zemljišč, na katerih so tiri, kot je veljalo v prejšnji različici določb). Vendar od 1. januarja 2017 za uporabo davčne oprostitve za železniško infrastrukturo ne zadostuje zgolj dejstvo, da se na lastnem zemljišču nahaja stranski tir, ampak ga je potrebno dejansko dati na voljo železniškemu prevozniku.
- 12 Oprostitev iz člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. tako od 1. januarja 2017 velja za neomejen krog prejemnikov (oprostitev lahko koristi vsak gospodarski subjekt, ki uporablja železniški promet). Zato se ne nanaša na konkretno individualizirane

gospodarske subjekte, sektorje ali regije in na konkretne dejavnosti, tako da bi se dajala prednost proizvodnji posameznega blaga. Vendar pa lahko dvome vzbuja v tej določbi uporabljeno merilo posedovanja določene vrste infrastrukture, ki v praksi povzroča, da so lahko subjekti, ki opravljajo gospodarsko dejavnost v istih sektorjih (na primer rudniki, termoelektrarne, pivovarne), v različnem položaju z vidika davčnega bremena.

- 13 Predložitveno sodišče dodaja, da če razlikovanje položaja gospodarskih subjektov ne izhaja neposredno iz mehanizma uvedene oprostitve in je dostop do te oprostitve na voljo vsakemu subjektu, ji načeloma ni mogoče pripisati lastnosti selektivnosti. Vsak gospodarski subjekt (neodvisno od regije, panoge in drugih značilnosti), ki z uporabo stranskega tira, ki ga poseduje, uporablja železniški promet, je upravičen do zakonske davčne oprostitve iz člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. Če davčni oprostitvi, določeni v nacionalnem zakonu, ni mogoče pripisati selektivnosti, ni izpolnjen pogoj glede izkrivljanja konkurence in zato take oprostitve ni mogoče šteti za državno pomoč v smislu člena 107 PDEU.
- 14 Vendar se poraja dvom glede obstoja morebitne prikrite selektivnosti, povezane z uporabo na prvi pogled objektivnih meril za oprostitve. Gre torej za dejansko selektivnost, pri kateri zadevni instrument učinkuje tako, da daje prednost določenim podjetjem ali sektorjem, ne glede na to, da ni namenjen samo tem podjetjem (sektorjem).
- 15 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je bila oprostitve iz člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. uvedena ob obsežni spremembi zakona o železniškem prometu, s katero je bila prenesena Direktiva 2012/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 21. novembra 2012 o vzpostavitvi enotnega evropskega železniškega območja. Cilj Direktive 2012/34/EU in spremembe zakona o železniškem prometu je razvoj železnic, zlasti z liberalizacijo predpisov in spodbujevalnimi ukrepi. Obliko oprostitve za železniški promet, ki velja od 1. januarja 2017, je mogoče šteti za razumno in v skladu s spodbujevalno funkcijo davka, ki tako spodbuja gospodarske subjekte k uporabi brezemisijskega in varnega železniškega prometa.
- 16 Drugo vprašanje se nanaša na položaj, v katerem je gospodarski subjekt na podlagi zadevne nacionalne določbe uporabil davčno oprostitve, ki je bila uvedena brez upoštevanja zahtevanega postopka iz člena 108(3) PDEU, in je zdaj v negotovosti, ali mora v okoliščinah, kakršne so te v sporu pred nacionalnim sodiščem, plačati neplačani davek skupaj z obrestmi.
- 17 Obravnavani problem je še toliko pomembnejši, ker v štirih letih od uvedbe oprostitve niti davčni organi niti upravna sodišča niso podvomili v njeno uporabo s strani gospodarskih subjektov. To je pripeljalo do prepričanja v pravilnost uporabe davčne oprostitve. Od leta 2021, štiri leta po uvedbi oprostitve, so davčni organi začeli zavračati njeno uporabo, pri čemer so se sklicevali na to, da Poljska oprostitve ni priglasila Evropski komisiji, in na s tem povezano tveganje dodelitve državne pomoči. Zadeva se torej nanaša na temeljna vprašanja. Takšen položaj posega v temeljne pravice davkoplačevalcev ter je v nasprotju s pravno varnostjo

in prijaznim gospodarskim okoljem. Še toliko bolj obsojanja vredno bi bilo, če bi se izkazalo, da morajo na koncu gospodarski subjekti nositi finančne stroške v zvezi s tem celotnim položajem.

- 18 Bistveno vprašanje je torej, ali lahko davčni zavezanci nosijo negativne posledice v obliki obveznosti plačila davka in obresti, kadar so ravnali na podlagi zaupanja v veljavno pravo. Če bi se izkazalo, da obravnavana oprostitvev ni bila priglašena, čeprav je obstajala obveznost v tem smislu, ali bi morali ti davčni zavezanci v ekonomskem smislu vrniti nezakonito dodeljeno pomoč in tako plačati davek z obrestmi ali pa načelo varstva legitimnih pričakovanj izključuje takšno obveznost?
- 19 Upoštevnost morebitne sodbe Sodišča je torej lahko zelo široka in se lahko nanaša na kakovost davčnega prava, na sprejemljive prakse državnih organov in na odgovornost za njihova dejanja ali opustitve. Čeprav je Sodišče že večkrat odločalo o državnih pomočeh, njegova sodna praksa doslej še ni zajemala davka na nepremičnine v obsegu, kot je naveden v vprašanju.
- 20 Dvomi predložitvenega sodišča se nanašajo na to, ali lahko uvedba zadevne oprostitve v poljski pravni red povzroči neravnovesje na trgu Unije v smislu člena 107(1) PDEU, tudi zaradi morebitne selektivnosti te oprostitve. Zadeva, ki jo obravnava predložitveno sodišče, se nanaša na oprostitvev plačila davka na nepremičnine, tako da se je mogoče vprašati, ali gre za vrsto državne pomoči, ki jo dodeli država članica in jo mora odobriti Evropska komisija, ali pa gre zgolj za oprostitvev objektivne narave, ki ne spada pod pojem državne pomoči. Po mnenju navedenega sodišča je oprostitvev zakonita in v skladu s predpisi Unije, vendar se postavlja vprašanje, ali jo je mogoče uporabiti, če ni bila izpolnjena obveznost priglasitve.
- 21 Predložitveno sodišče poudarja, da lahko razlaga pojma „državna pomoč“ zaradi neobstoja opredelitve tega pojma v pravu Unije povzroči dvome glede razlage. Opredelitev državne pomoči, ki jo je Sodišče sprejelo na podlagi razlage člena 107(1) PDEU, je široka in zajema širok spekter ukrepov državne podpore podjetjem. Sodna praksa Sodišča razlikuje med štirimi merili, na podlagi katerih je mogoče pomoč (ukrep pomoči) šteti za nezdržljivo z notranjim trgovom. Pomoč mora kumulativno izpolnjevati te pogoje: (1) dodeljena mora biti v okviru posega države ali iz državnih sredstev; (2) za gospodarski subjekt mora pomeniti gospodarsko prednost; (3) biti mora selektivna; (4) biti mora taka, da prizadene trgovino med državami članicami in da izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco. Po mnenju navedenega sodišča je v obravnavani zadevi vprašljiva izpolnjenost zadnjih dveh pogojev.
- 22 Predložitveno sodišče poudarja, da je poljski zakonodajalec ob naknadni spremembi člena 7 u.p.o.l. z dne 17. novembra 2021, s katero je bila davčna ugodnost razširjena na železniške tovarne terminale, menil, da obstaja tveganje državne pomoči in da je zato potrebna priglasitev Evropski komisiji. Vendar predložitveno sodišče v zvezi s tem poudarja, da je ta sprememba namenjena konkretnim subjektom. Dodaja, da je v poljski gospodarski stvarnosti toliko

gospodarskih subjektov (zasebnih in javnih), ki imajo v lasti zemljišča, na katerih se nahaja železniška infrastruktura, da lahko vključitev te infrastrukture v davčno ugodnost omaje tezo o selektivni naravi davčne oprostitve, uvedene leta 2017. Zato se sprašuje, ali vključitev železniške infrastrukture v davčno oprostitve pomeni sektorsko pomoč, dodeljeno gospodarskim subjektom, ki imajo v lasti zemljišča, na katerih se nahaja ta infrastruktura.

- 23 Predložitveno sodišče nazadnje ugotavlja, da obstajajo močni dvomi glede potencialnega vpliva zadevne oprostitve na konkurenco, zlasti kar zadeva možnost, da ima oprostitve selektivne značilnosti (prikrita selektivnost). V tem položaju je ključnega pomena, da se ugotovi, ali je treba tudi v primeru verjetnosti, da gre za pomoč iz člena 107(1) PDEU, prigrasiti osnutek zakonodajnih sprememb in ali ima neobstoje takšne prigrasitve v skladu s členom 108(3) PDEU za posledico, da pomoči ni mogoče dodeliti. Zato je treba ugotoviti, ali je določba člena 7(1), točka 1(a), u.p.o.l. v različici, ki je veljala med letoma 2017 in 2021, čeprav je postala del nacionalnega pravnega reda, ob neobstoju prigrasitve lahko pomenila podlago za pridobitev pravice gospodarskih subjektov do oprostitve.

DELOVNI DOKUMENT